

A. I. N° - 206907.0015/10-2  
AUTUADO - RIGESA DA BAHIA S/A  
AUTUANTE - JOAQUIM DIAS DE CASTRO  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
INTERNET - 17. 06. 2011

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0163-01/11**

**EMENTA:** ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. Comprovado o equívoco no cálculo do benefício. Infração caracterizada. Não acolhidas as arguições de decadência e nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/08/2010, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 201.128,01, acrescido da multa de 60%, em razão de cometimento de infração à legislação do ICMS, por ter recolhido a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Consta que foi apurada através de exclusões de débitos e créditos fiscais não vinculados ao programa Desenvolve.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 206 a 263, arguindo, em caráter preliminar, a decadência do direito da Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário referente ao período de janeiro a julho de 2005, sob o argumento de que por ser o ICMS tributo sujeito ao chamado “*lançamento por homologação*” (artigo 150 do CTN), o prazo para que as autoridades fiscais possam analisar a regularidade do lançamento efetuado pelo contribuinte e constituir eventual crédito tributário remanescente se extingue após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência dos respectivos fatos geradores. Acrescenta que efetuadas pelo sujeito passivo as atividades e cumpridos os deveres que lhe foram impostos por lei e o pagamento da exação, cabe ao Fisco homologá-lo, se com ele concordar, extinguindo o crédito tributário nos termos do art. 156, VII, do CTN. Frisa que a homologação pode ser expressa ou tácita, nesse último caso, quando o Fisco não se manifesta sobre o pagamento efetuado no prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, conforme o art. 150, § 4º, do CTN.

Afirma que cumpriu com suas obrigações tributárias sob o aspecto principal e acessório, apurando e recolhendo o imposto, tendo o Fisco discordado da forma apurada lavrando o Auto de Infração, contudo, o prazo é de 5 anos contados do pagamento para lançar de forma diferente, conforme determina a legislação e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Diz que o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal determina que as matérias relativas à “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*” devem ser regulamentadas por Lei Complementar, estando essa regulamentação nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar.

Aduz que, provavelmente, o autuante entendeu que o prazo para constituição do crédito tributário relativo ao exercício de 2005 teria início a partir de 1º de janeiro de 2006, nos termos do art. 173 do

Código Tributário Nacional, com o que o Fisco teria até o dia 31/12/2010 para lançá-lo, o que sustenta não corresponde com o que determina o ordenamento jurídico tributário para o presente caso.

Observa que a Fiscalização ocorreu em agosto de 2010 para apurar a regularidade no recolhimento do ICMS entre janeiro e dezembro de 2005, sendo lavrado o Auto de Infração em 24/08/10, segundo a acusação fiscal, por ter o contribuinte apurado o incentivo fiscal de forma diferente do que determina a legislação atual, o que teria gerado o suposto pagamento a menos do tributo.

Consigna que a doutrina em torno do Direito Tributário desenvolveu-se no sentido de entender que a obrigação tributária nasce com o fato gerador e se transforma em crédito tributário pelo lançamento, lapso temporal esse que se sujeita à decadência, ou seja, dispõe a Fazenda Pública do direito de lançar no prazo de cinco anos, cujo termo inicial é o fato gerador, e o termo final, a notificação do lançamento ao sujeito passivo, ou a homologação do lançamento da declaração feita pelo próprio contribuinte, conforme o art. 150 do CTN.

Reitera que se tratando de exigência de ICMS cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a julho de 2010 [2005], contando-se o prazo a partir de 01/01/2005, o término do prazo decadencial ocorreria em 31/07/2010, dessa forma como os créditos foram constituídos em 24/08/2010, se encontram fulminados pela decadência. Cita e transcreve, nesse sentido, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, conforme o Recurso Especial n. 733.915 - SP (2005/0040810-2) e AgRg no Resp 597.068/RS.

Argumenta que ocorrendo o pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sendo que, somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Diz que a doutrina registra que a decadência se encontra regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas as quais identifica, afirmando que é aplicável ao presente caso, a regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida, conforme ocorreu.

Ressalta que as mencionadas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com data de início de contagem diferentes, sendo que, conforme decisão Superior Tribunal de Justiça, conta-se *do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*, o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício, quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação, não sendo este o caso do ICMS, ou quando a despeito da previsão legal do mencionado dever instrumental, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco.

Reitera que o artigo 173 do CTN somente seria aplicado se não tivesse o dever de antecipar o pagamento do ICMS ou, se existindo a aludida obrigação, houvesse omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, o que não ocorreu porque o próprio autuante reconheceu que houve a apuração, informação e pagamento do ICMS no valor de R\$ 183.226,01, referente ao ano de 2005.

Salienta que, por outro lado, conforme decisão do STJ do AgRg no Recurso Especial nº 1.044.953, baseada na doutrina, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, como no caso em discussão, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional, segundo o qual será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Reproduz lição de Eurico Marcos Diniz de Santi, nesse sentido. Acrescenta que em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, a notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como o termo inicial do

prazo quinquenal, contudo, no presente caso, não houve fraude, dolo ou simulação e muito menos não houve intimação do Fisco nesse sentido.

Assevera que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado somente nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte. Diz que não há que se falar em primeiro dia do ano seguinte para configurar o termo inicial da decadência e sim a data do próprio pagamento, invocando e reproduzindo Jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, sobre a matéria.

Conclui requerendo o reconhecimento da impossibilidade de exigência dos valores relativos ao período anterior a agosto de 2005, haja vista que o prazo decadencial para a cobrança de tributo sujeito ao lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador.

Prosseguindo, argui a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que este não descreve os fatos que ensejaram a autuação e nem tampouco a legislação correspondente, além de descumprir outras formalidades, conforme diz será demonstrado a seguir.

Alega que não há citação no Auto de Infração sobre a legislação que fora infringida com relação ao incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, bem como não apresentou argumentos pelos quais os valores acima não foram incluídos no referido programa. Diz também que não há esclarecimento sobre o motivo de ter sido aplicado o artigo 173 do Código Tributário Nacional e o artigo 150 do Código Tributário Nacional para tratar da questões de decadência, assim como não esclareceu o motivo de não ter incluído no Programa DESENVOLVE a aquisição de matérias primas originárias de outro Estado e que compõe o processo produtivo, bem como não esclareceu o motivo de ter incluída na sistemática de apuração do desenvolve transferência de matérias primas para empresa do mesmo grupo econômico do impugnante.

Afirma que outras formalidades também não foram observadas, dizendo que antes da lavratura do Auto de Infração os seus representantes foram recebidos por representantes da SEFAZ/BA com a finalidade de serem esclarecidas as atividades desenvolvidas pela empresa, bem como sua idoneidade e, por outro lado, melhor entender a interpretação da Fiscalização com relação às essas atividades, principalmente com relação a interpretação quanto a abrangência do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE a que faz jus. Ressalta que os seus representantes foram recebidos com exemplar profissionalismo por parte dos servidores públicos alocados na Inspetoria de Fiscalização de Empresas de Grande Porte em Feira de Santana.

Frisa que, apesar disso, existem imprecisões formais do Auto de Infração, o que, em última análise, representa insegurança jurídica com relação aos entendimentos que possam ser proferidos nas futuras decisões, já que o ponto de partida desses entendimentos, o lançamento tributário, estaria irregular e não seria um bom suporte para solidificar qualquer interpretação às suas atividades.

Manifesta o entendimento de que nesse sentido, o melhor caminho a ser seguido é o reconhecimento de referidas nulidades e o cancelamento da presente autuação.

Diz que, por cautela, também apresentará as licitudes com relação aos débitos que lançou no sistema Desenvolve com base na legislação baiana e, consequentemente, a improcedência de qualquer cobrança de ICMS.

Frisa que apesar da descrição da autuação não ser precisa, pois não relata claramente quais seriam as irregularidades praticadas e, principalmente, porque não apresenta a legislação que fora descumprida com relação ao incentivo fiscal, presume que a autuação, no mínimo, seria fruto de uma interpretação restritiva e ilegal do benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, no caso, o Programa DESENVOLVE. Acrescenta que, segundo a equivocada interpretação da Fiscalização, o benefício fiscal financeiro de postergação do pagamento do ICMS ou deságio no pagamento adiantado, se aplica tão-somente ao ICMS devido quando da saída do produto final, quando, na

verdade, o benefício também deve ser aplicado para outras operações que dêem ensejo a existência de débito de ICMS.

Assevera que se a Fiscalização tivesse seguido o que dispõe expressamente a legislação pertinente e o Protocolo de Intenções que assinou com o Governo do Estado da Bahia (doc. anexo 7), o Auto de Infração jamais existiria, haja vista que, conforme será dissecado em tópico próprio, o benefício fiscal DESENVOLVE expressamente abrange “*o ICMS devido*” e não restrito grupo de débitos de ICMS.

Sustenta que o Auto de Infração ou é nulo em razão do descumprimento de formalidades legais, conforme diz será demonstrado, ou é nulo porque os supostos débitos deveriam ser suportados pelo benefício fiscal DESENVOLVE, conforme dispõe o Protocolo de Intenções, disposição esta que nenhuma norma da legislação da Bahia contraria expressamente, pelo menos à época dos fatos.

Reitera que ainda existem diversas formalidades que inquinam de nulidade o Auto de Infração, ou seja, não apresenta descrição precisa dos motivos pelos quais considera que existem débitos de ICMS; não aponta a legislação referente a autuação; não cita legislação referente ao incentivo fiscal e, principalmente, o fundamento legal para excluir do Programa DESENVOLVE os valores apontados no Auto de Infração.

Frisa que, por cautela e a título de argumentação, caso seja seguida a ilegal interpretação restritiva do benefício do DESENVOLVE, destaca que todas as mercadorias, cujos créditos e débitos foram vedados, são ligadas às operações próprias do estabelecimento, em conformidade com o artigo 3º do Decreto 8.205/2002, significando dizer que as mercadorias objeto de autuação estão de acordo com o conceito da legislação do Programa DESENVOLVE, haja vista que todas as operações realizadas são referentes às suas atividades.

Afirma que a falta de critério na classificação dos materiais originou o suposto débito apontado como sendo proveniente da diferença de alíquotas e outros, mas ainda assim, esses valores deveriam ser incluídos no incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE porque as mercadorias adquiridas de outro Estado fazem parte do processo produtivo do seu estabelecimento.

Aduz que mesmo o Auto de Infração sendo nulo por não ter apontado a legislação que fora descumprida, presume que fora aplicada as restrições dispostas na Instrução Normativa 27/2009. Acrescenta que se as disposições restritivas da Instrução Normativa 27/2009 fossem corretas, haja vista que esta permite que somente alguns débitos de ICMS sejam apurados no Programa DESENVOLVE, ainda assim não poderiam retroagir à época dos fatos objeto da autuação, porque somente fora publicada no ano de 2009, sendo a autuação referente a fatos ocorridos em 2005, o que seria uma afronta à segurança jurídica se uma norma restritiva de incentivo fiscal retroagisse no tempo, fato que diz não se pode aceitar.

Realça que a referida Instrução Normativa 27/2009, sequer mencionada no Auto de Infração, contraria o Decreto e Lei que tratam do Programa DESENVOLVE, motivo pelo qual não pode ser aplicada pela Fiscalização, sob pena de ser não cumprido o princípio basilar da legalidade.

Continuando, argui a nulidade do Auto de Infração, em razão da ausência de descrição da infração, dizendo que o autuante mencionou que “*recolheu a menor o ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*”, ou seja, limitou-se a mencionar que não recolheu ICMS devido, valendo dizer que vetou a utilização do benefício do Programa DESENVOLVE para algumas situações, contudo, não descreveu o motivo pelo qual as referidas parcelas de ICMS não poderiam ser incluídas, apenas citando os artigos 56 e 124 do RICMS/BA, cujo teor reproduz.

Observa que a legislação acima referida diz respeito ao recolhimento de ICMS, não tratando dos limites do Programa DESENVOLVE, isto é, não trata das diretrizes de apuração do ICMS. Ressalta que se não fosse uma empresa auxiliada por profissionais especializados não teria condições sequer de

entender o que significa “desenvolve”, sendo esta a única indicação sobre o que estaria sendo acusado.

Assevera que se o Auto de Infração não aponta o motivo pela qual desconsiderou a apuração do ICMS que realizou, juridicamente deve ser totalmente nulo em razão de ausência de cumprimento de requisitos formais básicos.

Diz que de fato, não basta dizer o valor, colocando atrás as leis pertinentes, pois não cabe ao devedor tentar adivinhar o que lhe cobram. Acrescenta que o autuante apontou no Auto de Infração situações nas quais não incluiu no Desenvolve, contudo, não identifica qual o critério que utilizou para fazer essa classificação.

Frisa que a demonstração do Auto de Infração citou situações nas quais não foram aceitas as inclusões no Desenvolve, tais como: “*venda de mercadorias para o estado, adquiridas ou recebidas de terceiros; outras saídas de mercadorias para o estado, venda de mercadorias para outros estados, adquiridas ou recebidas de terceiros; materiais para uso e consumo para outro estado; outras saídas de mercadorias para outro estado; débitos de diferença de alíquotas; valores relativos a estorno de créditos não vinculados a atividade.*”

Afirma que esses apontamentos não seguem o rigorismo jurídico exigido pela legislação no que se refere ao um lançamento tributário e deixam sérias dúvidas com relação ao que de fato o autuado deixou de fazer nos termos da lei. Diz que o pior é que o autuante não descreveu a origem dos débitos. Ou seja, não é possível identificar no Auto de Infração qual seria a razão para o autuante apontar que são débitos a título de “Diferencial de alíquota.

Salienta que pratica apenas um tipo de venda para outro Estado, sendo esta totalmente em conformidade com as normas mais restritivas ao incentivo fiscal, inclusive a recente Instrução Normativa nº 27/2009.

Diz que é verdade que em algumas situações transferiu para empresa do mesmo grupo, no caso, a Rigesa do Nordeste, matéria-prima para suprir a necessidade momentânea de produção, porém, não se trata de uma venda porque inexistiu margem de lucro. Aduz que o autuante poderia, também, ter analisado as notas fiscais de entrada e saída, pois com isso teria constatado que são todas saídas para a Rigesa do Nordeste S/A, empresa do seu grupo, e verificado que não existe lucro nessas operações de saída, apontadas no Auto de Infração como vendas, sendo, na verdade, mera transferência a preço de custo, com pequena margem e, consequentemente, totalmente ilegal a exclusão desses débitos de ICMS do sistema de apuração do Programa DESENVOLVE, haja vista que não se trata de comércio de mercadorias e sim de suas operações industriais, fato que legitima que sejam apuradas do mencionado programa.

Alega que, caso o autuante tivesse verificado que as saídas, cujos débitos foram vedados de apuração no Programa DESENVOLVE, ocorreram para empresa do mesmo nome do impugnante e que nessas saídas as mercadorias tiveram o mesmo valor da entrada, ou seja, foram transferidas a preço de custo, não estaria sendo objeto de autuação.

Argumenta que se o autuante tivesse analisado a nota fiscal, também teria verificado que essas mercadorias entraram e foram lançadas na contabilidade como matéria-prima e que somente deixaram de ser utilizadas pela Rigesa da Bahia porque esta não teve mercado suficiente para absorver sua produção, razão pela qual tiveram que ser transferidas para a Rigesa do Nordeste S/A, por estratégia de mercado de produção e não de comércio.

Reafirma que não pratica atividade de comercialização de mercadorias, mas tão-somente atividade industrial, razão pela qual todos seus débitos de ICMS são relacionados à atividade industrial, o que significa que todas as atividades devem ser incluídas no Programa DESENVOLVE.

Diz que se torna difícil, até para os mais experientes, identificar a matéria tributável, para que possa se defender, configurando-se cerceamento de defesa, ofendendo o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal.

Assevera que, nessa esteira, eventual inscrição em dívida ativa, também será nula, a exemplo da orientação das Cortes Superiores, como se depreende dos arestos que transcreve.

Reafirma que não houve a necessária descrição clara e precisa dos fatos que teriam se inserido na hipótese de incidência descrita na norma para demonstrar o porquê desta caracterização, o que torna o Auto de Infração totalmente nulo, conforme disposições do próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto do Estado da Bahia nº 7.629/1999, no seu artigo 28, cujo teor reproduz.

Destaca que o Auto de Infração contrariando o RPAF/BA, não apresentou descrição detalhada dos fatos apurados e a legislação aplicável do Programa DESENVOLVE e da decadência; não trouxe as provas necessárias à demonstração do fato argüido a ponto de poder classificar as atividades de saídas como comercialização e, por outro lado, não ter admitido que as entradas de mercadorias de outro Estado não se tratam de matérias- primas utilizáveis no processo produtivo.

Reitera que o lançamento de ofício não cumpriu as exigências legais, pois deixou o contribuinte sem saber quais seriam os dispositivos que o fundamentariam, o que configura expressa contrariedade ao princípio constitucional da ampla defesa, haja vista que a legislação tributária é clara em dispor sobre a necessidade do Auto de Infração descrever o fato que constitui a infração. Cita e transcreve o art. 18 do RPAF/99, para fundamentar sua alegação.

Invoca e reproduz o art. 2º do mesmo RPAF/BA, para dizer que o próprio Estado da Bahia reconhece os princípios que devem ser seguidos, não apresentando o Auto de Infração qualquer lei que apontasse irregularidades da sua conduta com relação ao Programa DESENVOLVE, caracterizando essa imprecisão ofensa ao referido artigo, originários dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, previsto no artigo 5º, inciso da Constituição Federal.

Destaca que dentre esses princípios, o da verdade material orienta que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos reais tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelas partes, devendo a Fiscalização, para tanto, carrear para os autos todos os dados, informações e documentos vinculados à matéria tratada.

Invoca e reproduz posição doutrinária de Helly Lopes Meirelles, Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, bem como o art. 142 do Código Tributário Nacional, para argüir a necessidade de descrição dos fatos no Auto de Infração. Aduz que a inobservância do direito a ampla defesa e tipicidade tributária e a falta de motivação e fundamentação do ato administrativo, não pode seguir adiante sob pena de se amesquinhar os mais básicos princípios administrativos, devendo a autuação ser considerada nula. Evoca, também, a jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF, no sentido de que a ausência de correlação lógica entre a descrição da conduta imputada ao contribuinte e a respectiva tipificação da infração contamina de forma absoluta o ato administrativo de lançamento de ofício, citando os Acórdãos nºs. 203-00450, de 12.05.93; 203-03737, de 09.12.97; 103-19522, de 16.06.98; CSRF/02-0.836, de 08.11.99; 203-00450, de 12.05.93; 203-03737, de 09.12.97; 103-19522, de 16.06.98; CSRF/02-0.836.

Conclui dizendo que em vista dos vícios de forma que evidenciam a absoluta nulidade do ato de lançamento tributário ora combatido, dúvidas não devem restar de que a peça acusatória em referência realmente se afigura completamente imprestável para fins de constituição de penalidades tributárias válidas em face da empresa.

Adentrando no que denomina mérito da autuação, alega ter garantido o direito de aplicar o incentivo fiscal para todos os débitos de ICMS.

Diz que, conforme demonstra o Protocolo de Intenções anexado, fundamentado na Lei Estadual 7.980/01 e Decreto Estadual 8.205/2002, assinou com o Estado da Bahia, em 20 de setembro de 2003, um contrato no sentido de instalar uma fábrica neste Estado, com todos os investimentos para tal necessário, receberia em troca benefícios fiscais conforme abaixo descrito.

Alega que o referido acordo tem como base a atribuição constitucional do Estado da Bahia de fomentar e regular atividades econômicas, cujo objeto central é o incremento do nível emprego e redução das desigualdades sociais, sendo para tanto fundamental que o Estado da Bahia estimule novos investimentos, demandando para tal que comprometimento público e atuação focada e contínua por parte dos agentes e órgãos da administração pública.

Argumenta que também reconheceu o acordo firmado em 20 de setembro de 2003 a notoriedade de que o empreendimento projetado, e executado, pelo seu grupo traria o esperado desenvolvimento social do Estado da Bahia, em decorrência da elevação da oferta de emprego na região e que *os incentivos fiscais e financeiros a serem concedidos pelo Estado da Bahia e descredibilizados no corpo deste Protocolo de Intenções constituem-se em elemento fundamental para a viabilização do referido empreendimento*. Acrescenta que nesse sentido, o Estado da Bahia, representado pelo Chefe do Poder Executivo Estadual, e o impugnante se comprometeram a realizar suas obrigações.

Consigna que se comprometeu a realizar a instalação de unidade industrial para a produção de embalagens de papel, papelão e plásticos, com investimento estimados nos primeiros dois anos de R\$ 30.000.000,00, e capacidade de produção inicial de 12.000.000 metros quadrados a partir do ano de 2004, podendo chegar a 50.000.000, completando um investimento total de R\$ 45.500.000,00. Registra que em face do acordo assinado em 20 de setembro de 2003 ficou obrigado a gerar no mínimo 143 empregos diretos e 715 indiretos, sendo que, somente os empregos indiretos já ultrapassam essa marca mínimo atualmente, além de outras benefícios que prometeu e cumpriu.

Afirma que cumpriu e vem cumprindo a parte que lhe cabe, mas, infelizmente, mediante a lavratura do Auto de Infração ora impugnado, o Estado da Bahia sinaliza ameaça de descumprimento de referido pacto.

Alega que em contrapartida aos compromissos que assumiu, o Estado da Bahia se comprometeu a conceder e garantir os benefícios constantes da cláusula terceira, cujo teor reproduz, sendo notório que o benefício do Programa DESENVOLVE deve ser aplicado em todo e qualquer ICMS devido sem distinção. Afirma que o Auto de Infração retirou de referido benefício fiscal, sem qualquer justificativa, alguns casos de apuração de débitos na forma de apuração incentivada, contudo, não poderia o autuante excluir esses valores do incentivo fiscal.

Ressalta que o Decreto nº 8.205/2002, que aprova o Programa DESENVOLVE, bem como a Lei 7.980/2001, não dispõem de forma contrária ao acima mencionado. Transcreve os principais dispositivos desses instrumentos normativos que segundo a Fiscalização deveria ter observado.

Sustenta que a própria Lei 7.980/01 dispõe expressamente no seu artigo 2º, inciso II, que fica o Poder Executivo autorizado a conceder o incentivo de *diferimento do lançamento e pagamento do (ICMS) devido*.

Diz que dessa forma, tanto o acordo firmado com o Governo da Bahia como a legislação que institui e regulamentou o Programa DESENVOLVE não existe distinção sobre qual débito de ICMS pode ou não ser incluído no incentivo fiscal.

Salienta que de fato, o Decreto menciona a necessidade de que a entrada da mercadoria se refira a operações próprias, porém, é tranquilo reconhecer que toda as mercadorias que adquiriu tiveram o objetivo de fomentar o processo produtivo ou no mínimo ingressaram para suas próprias atividades, não havendo que se falar em exclusão dos valores apontados no Auto de Infração do incentivo fiscal, fato que pode ser averiguado pelas autoridades julgadoras por meio de diligência. Frisa que com relação à diferença de alíquotas mais latente é injusta a exclusão desses débitos da sistemática de apuração do Programa DESENVOLVE.

Afirma que se a lei não exclui um direito não cabe ao interprete fazê-lo, sendo essa é uma das máximas de qualquer sistema jurídico e que não foi observado pela Fiscalização.

Diz que a conduta do Fisco extrapolou diversos direitos, dentre eles o da segurança jurídica, legalidade, direito da ampla defesa e do contraditório e, principalmente, os referentes à concessão dos Regimes Jurídicos dos Incentivos Fiscais, conforme diz será esclarecido a seguir como forma de evidenciar que tem o direito de que o ICMS supostamente devido, mencionado no Auto de Infração, integre o montante correspondente na dilação de prazo e/ou desconto por pagamento antecipado, a título de incentivo fiscal a que faz jus.

Prosseguindo, reporta-se sobre o regime jurídico dos incentivos fiscais, dizendo que é cedido que o Poder Público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante outorga de isenção, incentivos e benefícios, com o natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como subjacentes o propósito governamental à realização de diversificados interesses público. Cita e transcreve lição de Geraldo Ataliba, nesse sentido.

Afirma que, desta forma, não há que se falar na necessidade de lei específica para conceder algo diferente do que, tanto o Protocolo de Intenções assinado com o Estado da Bahia, como os Decretos 7.980/2001 e a Lei 7.629/99 concederam, ou seja, para que o DESENVOLVE seja concedido para todo ICMS devido e apurado.

Diz que mediante a característica de discricionariedade na aplicação dos incentivos fiscais, não resta dúvida que os termos dispostos nos Protocolo de Intenções têm poder e aplicabilidade, onde nitidamente está disposto que o Incentivo Fiscal DESENVOLVE se aplica ao ICMS devido e não apenas ao destacado nas notas fiscais de saída de mercadorias.

Aduz que ocorrendo a adesão espontânea do contribuinte ao plexo de incentivos “será favorecido com vantagens fiscais que funcionam como sanções premiais no objetivo de estimulá-lo a, voluntariamente, participar das atividades prestigiadas de acordo com o planejamento estatal”.

Consigna que o Direito Premial, denota peculiar característica jurídica no sentido de que os benefícios e as recompensas são outorgadas, reguladas e operacionalizadas, sem a rigidez normativa com o timbre da discricionariedade. Assevera que não existe motivo para o Estado da Bahia não cumprir o que foi acordado, legislado e normatizado, devendo os supostos débitos apontados pelo autuante, se de fato débitos forem, receberem o tratamento do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, o que requer.

Sustenta que o Auto de Infração não poderia ter excluído da sistemática de apuração do Programa DESENVOLVE as operações citadas no Auto de Infração, tendo em vista que todos os débitos de ICMS estão inclusos no referido programa.

Diz ainda que exerce atividade de industrial e todas as operações se referem a esta atividade. Assevera que não pratica atividade de comércio, mas tão-somente de industrialização, e o fato de ter transferido, sem margem de lucro, algumas matérias primas para a empresa pertencente ao mesmo grupo não descharacteriza suas operações como industrialização.

Afirma que considerando o acima exposto, nota-se que todos os débitos de ICMS devem ser apurados da maneira mais benéfica, ou seja, com utilização de incentivo fiscal, pois esse é direito garantido ao qual faz jus.

Prosseguindo, frisa que por cautela e a título de argumentação, caso se alegue que a Instrução Normativa 27/2009 dispõe expressamente que algumas situações não podem ser incluídas na sistemática mais favorável de apuração, ainda assim, os seus débitos com relação ao presente Auto de Infração não poderiam ser excluídos dessa sistemática, haja vista que a que lei restringe direito não pode retornar no tempo.

Salienta que conforme já mencionado, o Protocolo de Intenções dispõe que todo ICMS devido seria abrangido pela forma incentivada de apuração do Programa Desenvolve. Acrescenta que a Lei 7.980/2001, por sua vez, não limita quais débitos estariam ou não inclusos na sistemática mais favorecida de apuração de ICMS. Diz, ainda, que o Decreto 8.205/2002 em seu artigo 3º menciona que

a dilação de prazo de 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal de ICMS se aplica às operações próprias do contribuinte.

Realça que tanto o Protocolo quanto a Lei nº 7.980/2001, não impuseram restrições ao tipo de débito de ICMS que é abrangido pelo Desenvolve e que o Decreto 8.205/2002 restringiu o termo “TODO ICMS DEVIDO” para o termo “ICMS de operações próprias”.

Sustenta que as operações que realiza devem ser apuradas pelo incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE porque suas operações estão por eles abrangidas, seja dentro do termo “todo ICMS devido” seja dentro do conceito de “ICMS de operações próprias”.

Consigna que o Auto de Infração não mencionou o motivo pelo qual excluiu operações, o que o torna nulo sob o aspecto formal, contudo, presume que o autuante tenha utilizado as determinações da Instrução Normativa 27/2009 para restringir o alcance do incentivo fiscal Desenvolve, contudo, referida Instrução Normativa não pode ser aplicada ao presente caso por dois motivos.

Aponta como primeiro motivo o princípio basilar de que uma Instrução Normativa não pode restringir direitos que uma Lei e respectivo Decreto, não restringiram. Como segundo motivo, diz que ainda que se pudesse restringir direitos, não poderia retroagir no tempo a ponto de interferir em fatos gerados referentes ao ano de 2005, já que fora publicada em 2009.

Assevera que a Constituição Federal proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme dispõe o art. 150, III, “a”. Acrescenta que a consequência disto é que a lei nova não pode ser aplicada a fatos consumados antes do início de sua vigência, isto é, não poderá retroagir. Cita e transcreve lição de Hugo de Brito Machado, nesse sentido.

Alega que considerando que as inovações no Programa DESENVOLVE efetuadas pela instrução normativa importaram na majoração do total a pagar de ICMS não pode alcançar fatos geradores pretéritos, sob pena de ofensa direta ao princípio da irretroatividade tributária, disciplinados pelos artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional, e 150, III, *a*, da Constituição Federal. Invoca decisão do Superior Tribunal de Justiça, no caso, Recurso Especial nº 1.040.507 – ES, 2008/0059207-8., Recurso Especial nº 587.508 – SE, 2003/0156828-6..

Diz que, dessa forma, se a Instrução Normativa 27/2009 é a base para as restrições de determinadas operações serem incluídas no Programa DESENVOLVE, somente pode ser aplicada para fatos futuros e jamais retroagir no tempo, ou seja, para o período autuado (2005). Alega que isso fere a Constituição Federal e também o Código Tributário Nacional. Acrescenta que a Instrução Normativa 27/2009 sequer poderia ser considerada válida porque restringe direitos que o Decreto 8.205/2002 não restringiu, ou seja, a Instrução Normativa 27/2009 fere o princípio da legalidade. Diz que, pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei, conforme o art. 150, inciso I da Constituição Federal, cujo texto reproduz.

Frisa que no Direito Tributário o princípio da legalidade significa que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei, sendo que, o Código Tributário Nacional incorporou as disposições constitucionais em seu artigo 97, cujo teor transcreve. Ressalta que o § 1º do artigo 97 dispõe expressamente que equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Realça que aceitar que o tributo seja pago a mais em razão de publicação de norma inferior, como a instrução normativa, é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que não pode ser aceito, porque tiraria qualquer razão de ser da existência de leis.

Alega que exigir o pagamento de ICMS com base na Instrução Normativa 27/2009 significa desconsiderar a Lei 7.980/2001, o que contraria os mais basilares princípios do direito tributário, devendo, portanto, ser afastado por este órgão julgador, o que requer.

Continuando, sustenta que sendo a aplicação retroativa da Instrução 27/2009, seja sem essa aplicação, de forma alguma o incentivo fiscal poderia restringir o lançamento dos débitos relativos à diferença de alíquotas do Programa DESENVOLVE e nem quaisquer das saídas de mercadorias apontados no Auto de Infração, tendo em vista que as entradas de mercadorias de outro Estado ou são insumos que não geram valor a pagar de ICMS ou são produtos que compõem o seu processo produtivo e como tal devem ser incluídos na sistemática de apuração do incentivo fiscal. Aduz que no mesmo sentido as transferências de matérias-primas à Rigespa do Nordeste que por não se tratarem de atividade de comércio, mas sim de estratégia do seu processo produtivo, também devem ser incluídas no sistema de apuração incentivado de ICMS.

Frisa que conforme é de conhecimento, o ICMS é regido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, segundo o qual o imposto devido nas operações de saída de mercadorias e prestação de serviços é compensado com o montante cobrado nas operações anteriores de entrada, conforme o § 2º, inciso I, do artigo 155.

Observa que a legislação do Estado da Bahia também traz de forma expressa que o ICMS é não-cumulativo, conforme os artigos 91 a 93 do Regulamento de ICMS, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

Realça que a questão da alíquota aplicável nas operações interestaduais também é regulada pela Constituição Federal de 1988, cujas normas são no sentido de que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, aplica-se a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele, e que, na primeira dessas hipóteses, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme o art. 155, § 2º, item VII, alíneas “a” e “b” e item VIII.

Diz que dessa forma, a exigência de ICMS em razão de diferença de alíquotas interestadual só faz sentido quando o adquirente for consumidor final, sendo, portanto, determinante, segundo a interpretação mais conservadora, a observação e constatação do destino da mercadoria adquirida.

Afirma que se os materiais são utilizados no processo de industrialização, não há consumo, mas insumo, inexistindo razão para cogitar-se de diferença de alíquota, haja vista que mesmo não integrando fisicamente o produto industrializado, esses materiais integram o seu custo e, consequentemente, o seu preço de venda, ensejando a incidência do ICMS na saída do produto. Transcreve, nesse sentido, lição de Hugo de Brito Machado.

Ressalta que uma importante premissa a ser observada é que o fato de ser mercadoria oriunda de outro Estado não lhe tira a característica de insumo e, logo, não há que se falar em exclusão da apuração do Programa DESENVOLVE. Acrescenta que é tranquilo afirmar que as mercadorias adquiridas como insumo são passíveis de creditamento, mesmo se adquiridas de outro Estado da Federação, o que significa dizer que o fato da mercadoria ser de outro Estado não lhe tira a característica de produto pertencente a sistemática de não-cumulatividade e, logo, não lhe tira a característica de fazer parte do processo produtivo e, portanto, não lhe tira a característica de receber valor agregado por meio de industrialização realizada no Estado do Bahia e consequentemente, não lhe tira a característica de ser incluído no sistema de apuração do Programa DESENVOLVE.

Assevera que esses insumos nada mais são do que a matéria-prima adquirida e que é consumida ou integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição, bem como material secundário ou intermediário e mercadoria que se desintegram totalmente no processo produtivo. Acrescenta que mesmo que o valor excluído do Programa DESENVOLVE pelo Auto de Infração, por serem referentes à diferença de alíquotas, também podem conter matérias que, apesar

de não serem diretamente matérias-primas, são produtos intermediários que também devem ser objeto de inclusão na sistemática da não cumulatividade, conforme conceituação que apresenta.

Afirma que a autuação está exigindo mais do que o devido, contudo, o referido excesso pode ser corrigido quando da apreciação da defesa, através da reanálise das mercadorias que sequer foram citadas no Auto de Infração, por meio de uma classificação mais coerente, ou seja, por meio da análise da aplicação e performance das mercadorias adquiridas no processo produtivo. Acrescenta que com a referida análise da fiscalização poder-se-á constatar que as mercadorias adquiridas de outro Estado fizeram parte do processo produtivo, seja como insumo seja como material intermediário, razão pela qual devem ser incluídas no Programa DESENVOLVE.

Destaca a necessidade de que seja realizada diligência fiscal, ou perícia fiscal nos termos dos artigos 123 e 145 do RPAF/BA, cujo teor transcreve, alegando que o montante de notas fiscais que compõem o suposto débito apontando pelo autuante é muito grande e que somente a juntada de todas essas notas fiscais representariam grande volume de autos do processo administrativo.

Sustenta que em razão da inviável hipótese de se juntar, de plano, todas as notas fiscais, salvo determinação do órgão julgador, evidencia-se necessária a realização de diligência fiscal para provar que todos os débitos se encaixam no sistema de crédito/débito em escrita fiscal do Programa DESENVOLVE, não sendo assim motivo para autuação fiscal.

Prosseguindo, diz que o RICMS/BA dispõe que a exigência de cobrança da diferença de alíquotas deve ocorrer quando se tratar da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, reproduzindo o seu art. 5º.

Friza que se as mercadorias objeto de autuação não são destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, não há que se falar em exigência da diferença de alíquotas, tendo que em vista que se os materiais são utilizados no processo de industrialização, não há consumo, mas insumo, posto que mesmo não integrando fisicamente o produto industrializado, esses materiais integram o seu custo e, consequentemente, o seu preço de venda, ensejando a incidência do ICMS na saída do produto. Invoca e reproduz lição de Hugo de Brito nesse sentido. Alega que uma importante premissa a ser observada é que o fato de ser mercadoria de outro Estado não lhe tira a característica de insumo e, logo, não há que se falar em débito de ICMS excluído do Programa DESENVOLVE com relação a isto.

Assevera que se essas mercadorias fazem parte do processo produtivo, qualquer valor a pagar a título de diferença de alíquotas deve estar incluído no Programa DESENVOLVE porque estes produtos compõem o processo produtivo, contudo, o autuante não atentou para isto, fato que pode ser regularizado por meio de diligência.

Continuando, alega a existência do direito de apuração pelo Programa DESENVOLVE do ICMS devido em razão de mercadorias supostamente “vendidas” para outro Estado, sustentando que em momento algum praticou comercialização de mercadorias, sendo as suas atividades industriais, não havendo que se falar em lucro com revendas e, portanto, não havendo que se falar em atividades não incluídas no Programa DESENVOLVE.

Salienta que conforme é de conhecimento, somente consubstancia-se para o Fisco a obrigação tributária no instante em que a pessoa física ou jurídica, salvo as hipóteses legais e constitucionais, empreende a transferência de propriedade de uma mercadoria, automaticamente, dando azo ao aparecimento de uma relação jurídica com o Estado.

Diz que, como se sabe, não pode a lei estadual estabelecer como hipótese de incidência do ICMS uma situação que envolva a simples movimentação de bens, extrapolando o conceito de operação relativa à circulação de mercadorias, pois o simples deslocamento físico de bens, sem qualquer repercussão econômica, não pode configurar fato gerador de ICMS. Acrescenta que diante dos abusos e da resistência dos contribuintes, o STF tem esposto o significado do texto constitucional,

especificando o sentido da expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”. Transcreve nesse sentido palavras do Ministro Amaral Santos , bem como do Ministro Xavier de Albuquerque.

Afirma que a Constituição Federal de 1988, não alterou, no essencial, o campo de incidência do antigo ICM, apenas estendendo a incidência do imposto para os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mantendo acesa a disputa e levou o Superior Tribunal de Justiça a interpretar o § 2º do art.6º do Decreto Lei nº 406/68 da seguinte forma: *"Em hipótese de mero deslocamento físico de mercadoria, como ocorre na transferência da filial para a matriz e vice-versa, indevida é a exigência do imposto, visto incoorrer aí a circulação econômica ou jurídica."*. Observa que nesse sentido alinha-se a doutrina, no caso, José Souto Maior Borges, bem como a jurisprudência dos Tribunais, conforme o RDA 114/71; RTJ 104/284, 105/164 e 113/28; RJTJESP 101/113.

Afirma que tal orientação não impede que cada estabelecimento da empresa mantenha uma escrituração fisco-contábil, de molde a permitir o exercício da fiscalização, em consonância com o art. 6º§ 2º do Decreto-Lei nº 406, de 1968, e o art. 9º § 1º da Lei Estadual nº 440/74.

Realça que em sendo assim, verifica-se que a transferência de bens de um para outro estabelecimento da mesma empresa vem sendo, de maneira majoritária, considerada pelo STF e pelo STJ, como não constituinte de fato gerador, eis que não implica transmissão de propriedade. Cita e transcreve o Acórdão RESP 121738/RJ, Recurso Especial 1997/0014732-0, RESP 121738/RJ, Recurso Especial 1997/0014732-0, RE 7.877/ES, STJ, 4.6.98.

Consigna que reiteradas decisões do STJ resultaram na Súmula nº 166, publicada no Diário da Justiça em 23/08/96, cujo teor reproduz. Acrescenta que o entendimento manifestado na referida Súmula não justifica a diferenciação entre as transferências internas e interestaduais, pois a pessoa jurídica continua sendo a mesma e o fato gerador do imposto somente ocorre com a efetiva operação relativa à circulação de mercadorias, o que não se dá no caso das transferências.

Aduz que o próprio Regulamento de ICMS da Bahia dispõe sobre a isenção de pagamento de ICMS quando se trata de simples transferência, invocando e reproduzindo o seu art. 27.

Afirma que a fundamentação acima é oportuna na medida que o autuante, provavelmente, apontou como débito a entrada de mercadorias que nitidamente são matérias-primas e que com esse objetivo entraram na contabilização da empresa e, posteriormente, como forma de socorrer outra empresa do grupo, no caso, a Rigesa do Nordeste, foram encaminhadas, sem margem de lucro, tão- somente com margem de 3% a título de cobertura de custos, para suprir emergência na área produtiva desta empresa.

Reitera que essa transferência a título de custo para outra empresa não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS, já que não existe produção de riqueza envolvida, mas tão- somente entrada e saída de mercadoria a título de eventual relocamento. Salienta que é mais um motivo para realização da diligência com análise de cada nota fiscal que compõe a lista débitos de ICMS apontado pelo autuante.

Consigna que por cautela e a título de argumentação, caso o acima exposto não seja reconhecido pelos julgadores, ou seja, existam débitos de ICMS e o Auto de Infração não seja considerado nulo, esses débitos devem ser incluídos no Programa DESENVOLVE. Diz que na pior das hipóteses, deve lhe ser dada a oportunidade de questionar as características das mercadorias de sua produção, a fim de ser levado a debate se de fato a entrada destas representam lançamento de débitos em escrita fiscal, haja vista que estas operações, chamadas de vendas pelo Auto de Infração, não puderem ser caracterizadas como transferências, mesmo sendo o destino das respectivas mercadorias para empresa do mesmo grupo econômico, não podem, todavia, ser classificadas como atividade de comércio, visto que não se trata disso, mas tão somente de relocamento de estoque de matéria-prima e acompanhamento à demanda da economia do Estado da Bahia.

Sustenta que jamais poderia ser o respectivo débito de ICMS, lançado de forma tal a não lesar o Fisco, ser excluído do conceito de atividades produtivas da empresa, significando dizer que nos termos do Decreto 8.205/2002, jamais poderiam ser excluídas do Programa DESENVOLVE, razão pela qual requer sua inclusão.

Conclui requerendo o acolhimento integral da impugnação e o cancelamento integral da exigência consubstanciada no Auto de Infração, com o consequente arquivamento do Processo Administrativo. Protesta, também, pela realização de diligências fiscais na unidade fabril, bem como a juntada posteriormente de documentos, a fim de serem respondidos os questionamentos que apresenta.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 302 a 311), na qual contesta inicialmente a arguição de decadência, afirmando que tendo o contribuinte calculado erroneamente o ICMS devido, não há do que se falar em decadência, pois este instituto se aplica a fins, que não são os que constam desta ação.

Salienta que o contribuinte traz o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, apresentando suas razões. Ressalta que houve o recolhimento a menos do ICMS não dilatado ou beneficiado com a postergação do pagamento, fato bastante para a exigência fiscal. Realça que este tem sido o procedimento adotado.

Diz que relativamente ao enquadramento legal, nos termos do Auto de Infração, foi mencionado o enquadramento das infrações como o artigo 56 e 124, inciso I do RICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97, assim como da multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96. Acrescenta que soma-se a isto a infração ao artigo 3º do Decreto n° 8.205, cujo teor transcreve.

Salienta que os débitos e créditos fiscais do ICMS não vinculados ao Programa DESENVOLVE são justamente destas operações, que no artigo 3º do Decreto n° 8.205, têm o tratamento de “operações próprias”.

Afirma que a descrição das infrações foi bastante clara, bem como a menção do CFOP e juntada das notas fiscais, bem como os anexos demonstrativos, livro Registro de Apuração do ICMS, são suficientes para explicitar qualquer infração consubstanciada no Auto de Infração. Acrescenta que na descrição da infração consta que foram excluídos os créditos ou débitos em razão de não estarem vinculados ao programa Desenvolve, por não serem operações próprias.

Sustenta que isto foi dito no Auto de Infração, de forma clara, e precisa, pois ao mencionar o CFOP, demonstrou o que fora excluído, mês a mês, bastando que o contribuinte verifique quais operações naquele mês foram feitas sob aquele código, e constaram da autuação.

Registra que, além disso, foram anexadas as notas fiscais que constituíam a grande parte do débito, sendo os demonstrativos detalhados. Ressalta que o Demonstrativo é uma síntese da Instrução Normativa 27/2009, encontrando-se estas infrações consubstanciadas no Decreto n° 8.205/02 e Protocolo de Intenções constituído pelas partes.

Assevera que o Auto de Infração em lide teve seus parâmetros na Instrução Normativa 27/2009, que vem explicar, o que já estava no Decreto n° 8.205, e na Lei n° 7.980. Ressalta que o Auto de Infração não teve seus fundamentos na Instrução Normativa, mas sim no Decreto, portanto, a Instrução Normativa de 27/2009 não retroagiu a 2005, apenas veio lançar uma luz, e detalhar os dispositivos legais.

Aduz que o contribuinte traz alegações, contudo, deixa de prestar o devido esclarecimento, haja vista que todo valor levantado no Auto de Infração, encontra-se no seu livro Registro de Apuração que para maior clareza fora anexado ao processo, a correlação com o CFOP é determinante.

Friza que as notas fiscais foram analisadas, e anexadas ao processo, quando excluiu o débito do cálculo do ICMS beneficiado com dilação de prazo, teve o cuidado de calcular o crédito, quando devido, elaborando um demonstrativo para que fosse feito a exclusão do crédito.

Realça que no intuito de ser o mais justo e claro possível, no momento em que lançou valores que pudessem suscitar dúvidas no Demonstrativo do cálculo do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE-2005, anexo às folhas 195 a 200, fez questão de elaborar um demonstrativo detalhando estes valores, anexo à fl. 201 dos autos, a fim de que o contribuinte conhecesse todo o lançamento efetivado. Acrescenta que tudo isto buscando a maior clareza e transparência possível, sendo, portanto, improcedentes as alegações defensivas de que não foi claro e tanto é assim que o autuado se defende, chegando a descer a detalhes, pretendendo, porém, a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, sua improcedência total, o que diz não ser correto.

Reitera que houve a descrição clara e precisa dos fatos, assim como a juntada de cópias de documentos que trazem clareza ao processo.

Sustenta que as provas são claras, sendo o fato de o contribuinte promover saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, sob o benefício do DESENVOLVE, isto lançado em seu livro Registro de Apuração do ICMS, nas vendas com CFOP que tiveram seus valores autuados.

Reafirma que foram anexadas as notas fiscais que constituíam a grande parte do débito, sendo os demonstrativos detalhados e uma síntese da Instrução Normativa 27/2009, estando estas infrações consubstanciadas no Decreto nº 8.205/02 e Protocolo de Intenções.

A 1ª JJF, considerando que na informação fiscal prestada pelo autuante(fls. 302 a 311), este contestou os argumentos defensivos afirmando que as provas estão claras, sendo fato que o contribuinte promoveu saídas de mercadorias adquiridas de terceiros utilizando o benefício do Programa DESENVOLVE, conforme consta em seu livro Registro de Apuração do ICMS, nas vendas com CFOP cujos valores foram objeto da autuação, tendo apresentado explicitação sobre cada item com a identificação do mês de referência e valor escriturado, converteu o processo em diligência à INFRAZ/FEIRA DE SANTANA(fl. 314) a fim de que a Repartição Fazendária intimasse o autuado, entregando-lhe no ato, mediante recibo específico, cópia da informação fiscal prestada pelo autuante e do termo de diligência. Foi solicitado, ainda, que na oportunidade, deveria ser informado ao autuado do prazo de 10 (dez) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que apresentasse manifestação.

O autuado se manifestou(fls. 319 a 333), afirmando que as alegações do autuante não procedem, haja vista que a decadência deve ser reconhecida e, por outro lado, deve ser reconhecido que o conceito de “operações próprias” foi restringido pela Instrução Normativa 27/2009, restrição esta que não pode retroagir para a época dos fatos.

Reitera o argumento apresentado na defesa inicial, no sentido de que a constituição definitiva do presente lançamento ter ocorrido em 24/08/2010, com a lavratura do Auto de Infração ora questionado, impõe-se reconhecer que todos os supostos fatos geradores anteriores à competência de agosto de 2005 foram atingidos pela decadência, pelo motivo de se aplicar aos fatos a decadência de 5 anos.

Reafirma, também, que o Auto de Infração não citou a legislação que fora infringida com relação ao incentivo fiscal Desenvolve, bem como não apresentou argumentos pelos quais os valores acima não foram inclusos no sistema desenvolve. Acrescenta que tanto isso é verdade que o autuante, intempestivamente, teve de apresentar mais esclarecimento por meio das informações de fls. 302 a 311.

Alega, ainda, que o Auto de Infração não esclareceu o motivo de não ter incluído no sistema de apuração do Desenvolve a aquisição de matérias- primas originárias de outro Estado e que compõe o processo produtivo, bem como não esclareceu o motivo de ter incluído na sistemática de apuração do Desenvolve transferência de matérias-primas para empresa do seu mesmo grupo econômico.

Diz que as informações prestadas pelo autuante esclarecem que a autuação é fruto de uma interpretação restritiva e ilegal do benefício do Programa DESENVOLVE, haja vista que segundo a equivocada interpretação do autuante, o benefício fiscal financeiro, no caso, postergação do pagamento do ICMS ou deságio no pagamento adiantado, se aplica tão-somente ao ICMS devido quando da saída do produto final, enquanto, na verdade, o benefício também deve ser aplicado para outras operações que dêem ensejo a existência de débito de ICMS.

Assevera que restou evidente que a Fiscalização não seguiu o que dispõe expressamente a legislação a respeito e o Protocolo de Intenções assinado com o Governo do Estado da Bahia, pois o benefício do Programa DESENVOLVE expressamente abrange “*o ICMS devido*” e não restrito grupo de débitos de ICMS.

Alega que especificamente com relação à sistemática de créditos e débitos, caso seja seguida a ilegal interpretação restritiva do benefício fiscal, todas as mercadorias, cujos créditos e débitos foram vedados, são ligadas às operações próprias que realiza, conforme o artigo 3º do Decreto 8.205/2002.

Afirma que a falta de critério na classificação dos materiais originou o suposto débito apontado como sendo proveniente da diferença de alíquotas e outros, mas ainda assim, esses valores deveriam ser incluídos no incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, porque as mercadorias adquiridas de outro Estado fazem parte do seu processo produtivo.

Ressalta que as informações prestadas pelo autuante às fls. 302 a 311 esclarecem que fora aplicada as restrições dispostas na Instrução Normativa 27/2009.

Apresenta os mesmos argumentos referentes à impossibilidade de retroação da Instrução Normativa nº 27/2009, por ser ilegal, bem como a condição de insumo e não material de uso/consumo das mercadorias adquiridas de outro Estado.

Conclui afirmando que as informações prestadas pelo autuante às fls. 302 a 311 demonstram que este excluiu indevidamente débitos de ICMS da forma de apuração do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, o que contraria a legislação do Estado da Bahia sobre a matéria, uma vez que os benefícios concedidos abrangem expressamente “*todo ICMS devido*” e não determina que seja excluído este ou aquele débito e que fora excluído indevidamente os débitos de diferença de alíquotas de mercadorias adquiridas, de outro estado, para integrarem o processo produtivo por se tratarem de matérias primas e, se integrarem o processo produtivo, não haveria motivo para não serem abrangidas pelo incentivo fiscal.

Diz também que as referidas informações demonstram também que as operações identificadas pelo autuante como venda e que foram excluídas do Programa DESENVOLVE, na verdade, ou se tratam de mera transferência para empresa do mesmo grupo econômico, sem lucro envolvido, ou se tratam de operações de realocação de matéria-prima como estratégia de produção, sendo, assim, operação integrante de sua atividade produtiva e, consequentemente, se enquadram nos conceitos dispostos na Lei 7.980/2001 e do Decreto 8.205/2002, devendo assim, ser apuradas pela sistemática do referido programa.

Assevera, ainda, que restou evidenciado que as restrições da Instrução 27/2009 ferem o princípio da legalidade, previsto no art. 150 da Constituição Federal e art. 97 do CTN, por inovar e contrariar as disposições da Lei 7.980/2001 e do Decreto 8.205/2002, e que as restrições da Instrução Normativa 27/2009 não poderiam retroagir no tempo e vedar o lançamento de alguns débitos de ICMS da apuração do Programa DESENVOLVE.

Finaliza sustentando que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, no mínimo, com relação ao período decadente, e no todo pelo motivo de que o ICMS devido, ao menos à época dos fatos, era todo abrangido pelo Programa DESENVOLVE.

## VOTO

Inicialmente, cabe-me apreciar a arguição defensiva de nulidade do Auto de Infração, em razão da ausência de descrição da infração, portanto, de especificação de forma clara qual a correta origem e natureza do crédito tributário, o que impossibilitou o seu exercício pleno do direito de defesa.

Não vislumbro na autuação qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração, a qual foi fundamentada em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa, por falta de fundamentação legal da autuação. Em verdade, os dispositivos do regulamento considerados infringidos pelo contribuinte foram indicados claramente no Auto de Infração, bem como o dispositivo legal referente à multa indicada. Ademais, a descrição da infração permite identificar que se trata de recolhimento a menos do imposto, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, constando o registro de que a apuração foi realizada através de exclusões de débitos e créditos fiscais não vinculados ao Programa DESENVOLVE.

Além disso, a diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, a fim de que fosse dada ciência ao autuado sobre a informação fiscal prestada pelo autuante, na qual este apresenta de forma detalhada todos os itens atinentes a autuação, afasta qualquer dúvida sobre o objeto da autuação.

Diante disto, considero que inocorreu quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento em exame, motivo pelo não acolho a nulidade argüida.

No que concerne à arguição defensiva de que ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, no período de janeiro a julho de 2005, conforme as disposições do artigo 156, inciso VII e artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, certamente não pode prosperar a pretensão do impugnante, haja vista que este tomou conhecimento do início da ação fiscal após regularmente intimado e, posteriormente, da lavratura do Auto de Infração em 23/08/2010, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

As disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas do art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O entendimento prevalecente neste CONSEF é de que a disposição do artigo 150, § 4º do CTN alcança as situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento integralmente antes da homologação pela autoridade administrativa.

No caso em exame, a autuação acusa o contribuinte de ter deixado de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, sendo que, o prazo de contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I do CTN, ou seja, 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim sendo, como o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2006, com termo final em 31/12/2010 e o lançamento ocorreu em 23/08/2010, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário.

Vale consignar, que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo, dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05, e mais recentemente o Acórdão CJF 0144-11/09, cujo trecho do voto reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

#### **“VOTO**

Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do

exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, *in verbis*:

“Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – a mesma declara a constitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São constitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Entendemos data *venia*, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência ou extinção do crédito tributário.

No respeitante ao requerimento do impugnante para realização de diligência/perícia, verifico que os elementos acostados aos autos, tanto pelo autuante quanto pelo deficiente são suficientes para formação do meu convencimento para decisão da lide, razão pela qual indefiro o pedido com fulcro no art. 147, II, “a e “b” do RPAF/99.

No mérito, constato que o impugnante aduz que a acusação se baseou tão somente na Instrução Normativa nº 27/2009, editada em junho de 2009, frisando que esta não tem respaldo legal para contradizer o quanto estipulado no Protocolo de Intenções firmado com o Estado da Bahia, na Lei nº. 7.980/2001, que instituiu o Programa Desenvolve, e no Decreto nº 8.205/02, que regulamentou esse benefício.

Consigno que esse argumento defensivo não pode prosperar, haja vista que tendo a referida Lei transferido para o Regulamento do Programa DESENVOLVE estabelecer detalhes acerca dos cálculos e da extensão do benefício, este estabeleceu através do art. 3º, § 4º, a regra para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS, passível de incentivo fiscal.

Da análise dos demonstrativos acostados às fls. 195 a 203, bem como da informação fiscal prestada pelo autuante, constato que os resultados apurados pela Fiscalização indicaram a existência de erros nos cálculos incorridos pelo contribuinte, incorreções estas que decorreram de infringência ao quanto estabelecido no próprio Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, haja vista que não correspondem a operações próprias, geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do citado Programa.

Isto porque, em conformidade com o referido Regulamento, o Programa DESENVOLVE tem como objetivos, estimular a instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais, bem como a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos já instalados; desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e assimilação de novas tecnologias, estando previsto no seu art. 3º que poderá ser concedida dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS relativo às operações próprias em razão dos investimentos realizados.

Observo que o contribuinte se habilitou para fruição dos benefícios do Programa DESENVOLVE mediante apresentação de projeto ao Conselho Deliberativo do Desenvolve, cuja aprovação foi dada

através da Resolução n. 018/2004, posteriormente alterada pela Resolução n. 43/2006, cujo teor é o seguinte:

**“O CONSELHO DELIBERATIVO DO DESENVOLVE**, no uso de suas atribuições e nos termos da Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 8.205, de 03 de abril de 2002, alterado pelos Decretos nºs 8.413, de 30 de dezembro de 2002, 8.435, de 03 de fevereiro de 2003, 8.665, de 26 de setembro de 2003 e 8.868, de 05 de janeiro de 2004,

**RESOLVE:**

**Art. 1º** Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o projeto de implantação da RIGESA DA BAHIA S/A, CNPJ nº 06.043.069/0001-89 localizado no município de Feira de Santana - Bahia, para produzir embalagens de papel, de papelão e de plástico e seus acessórios e folhas de papelão, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

**I** - diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação;

**II** - dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE .

**Art. 2º** Conceder prazo de 12 (doze) anos para fruição dos benefícios, contado a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado.

**Art. 3º** Sobre cada parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado, incidirá taxa de juros de 80% (oitenta por cento) da TJLP ao ano ou outra que venha substituí-la, de acordo com a Tabela II, anexa ao Regulamento.

**Art. 4º** Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.”

Conforme o inciso II do art. 1º da referida Resolução, acima reproduzida, claramente se verifica que o benefício de dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, diz respeito às “operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE .

Portanto, indubitavelmente labora em equivoco o impugnante quando sustenta que o benefício de dilação de prazo concedido pelo Programa DESENVOLVE alcança todas as operações próprias que realiza, haja vista que claramente se verifica que o referido benefício está adstrito às operações próprias decorrentes dos investimentos previstos no projeto incentivado.

Relevante registrar que esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito da SEFAZ/BA, conforme se verifica nas respostas dadas pelo órgão competente para dirimir dúvida do contribuinte sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, no caso, a Diretoria de Tributação através de sua Gerência de Consulta e Orientação Tributária – GECOT/DITRI, nos Pareceres nºs 5936/2007, 11868/2007 e 21484/2008, sendo que a título meramente ilustrativo, reproduzo abaixo trecho da resposta dada no Parecer n. 11868/2007:

**“DA RESPOSTA**

Em vista da matéria consultada, convém destacarmos que a legislação relativa ao Programa DESENVOLVE é clara ao estabelecer que o montante a ser alcançado pelo incentivo da dilação de prazo, que poderá ser de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor

mensal do ICMS, deve ser gerado em função das operações próprias do estabelecimento industrial beneficiário, decorrentes de investimentos efetuados pela empresa e constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo.

Os créditos fiscais relativos às aquisições de mercadorias diversas adquiridas de terceiros para simples revenda, por sua vez, não podem ser utilizados para efeito de apuração do saldo devedor do ICMS a ser alcançado pela diliação de prazo de pagamento. Tais créditos devem ser cotejados para efeito de apuração do ICMS normal devido pela empresa e não alcançado pelo incentivo previsto no Desenvolve.

Neste sentido, o Decreto nº 8.205/2002, que aprovou o Regulamento do Programa DESENVOLVE, dispõe em seu Art. 3º, § 1º, que o percentual beneficiado com a referida diliação, assim como o respectivo prazo para pagamento encontram-se estabelecidos na Tabela I anexa ao Regulamento, tendo sido definidos de acordo os critérios estatuídos nos seus incisos.

Desta forma, é de se observar que, no exemplo apresentado pela Consulente, apenas a parte do ICMS Normal devido no mês e fruto do regime de apuração de créditos e débitos decorrentes da atividade da empresa, pode ser paga com créditos fiscais acumulados com base nos artigos 107 e 108 do RICMS/Ba, aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Já o valor que foi objeto de postergação do pagamento - mesmo que o contribuinte faça a antecipação do recolhimento no mês subsequente - não pode ser paga com créditos fiscais acumulados, pois goza de benefício diverso, de cunho financeiro.

Corrobora com este entendimento as disposições contidas no Art. 6º, §1º do Decreto nº 8.205/2002 -

Regulamento do Programa DESENVOLVE, onde fica explicitado que os valores antecipados relativos à parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado deverão ser recolhidos em moeda corrente até o 20º dia do mês da antecipação.”

No exemplo encaminhado pela empresa, teríamos o seguinte:

SALDO CREDOR COMÉRCIO R\$ 10.000,00 (dez mil reais)

SALDO DEVEDOR INDÚSTRIA R\$ 10.000,00 (dez mil reais)

Considerando que a Empresa está enquadrada na Classe II, da Tabela I anexa ao Regulamento do DESENVOLVE, para a qual prevê-se um desconto de 80%, aplica-se o percentual de 80% sobre o saldo devedor indústria, da seguinte forma:

\* Saldo Devedor de R\$ 10.000,00 - 80% de R\$ 10.000,00 = R\$ 2.000,00 (valor a recolher ICMS Normal).

Destaque-se que, para o pagamento destes R\$ 2.000,00, poderão ser utilizados créditos fiscais acumulados.

O restante do débito, a saber: R\$ 8.000,00, poderá ser pago em até 06 anos, configurando-se na parcela beneficiada pelo DESENVOLVE.”

Nessa mesma linha de entendimento esposado pela GECOT/DITRI tem decidido este Conselho de Fazenda Estadual(CONSEF), conforme se observa no Acórdão CJF Nº 0412-11/08, cujo trecho do voto transcrevo abaixo:

#### “VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário relativo à nona infração, inerente ao recolhimento a menos do ICMS decorrente de lançamentos de débitos do diferencial de alíquotas, quando da apuração do saldo devedor do imposto amparado pelo benefício fiscal do DESENVOLVE, sendo realizada a recomposição da conta-corrente fiscal segregando os débitos do diferencial de alíquotas dos débitos das operações de comercialização de mercadorias de produção própria, amparadas pelo referido benefício fiscal.

De pronto, devo ressaltar que comungo com o mesmo entendimento adotado pela JJF e pela PGE/PROFIS de que para a diliação do prazo para pagamento do saldo devedor mensal do ICMS, o conteúdo da expressão “*operações próprias*”, inserta no art. 3º do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº. 8.205/2002, diz respeito aos produtos fabricados pelo próprio estabelecimento beneficiado, “*gerados em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo*”, conforme Resolução nº. 45/2003, não se incluindo as mercadorias ou bens adquiridos de terceiros para comercialização ou destinados ao ativo imobilizado.

A aplicação do benefício fiscal deve ser restrita e sua interpretação literal. Logo, descabe o entendimento recursal de que a expressão “*operações próprias*” diz respeito a “*operações próprias de circulação de mercadorias*”, as quais, segundo o recorrente, são quaisquer operações que envolvam a transferência da titularidade de bens ou mercadorias realizadas pelo estabelecimento beneficiado.

Neste contexto, não poderia o contribuinte utilizar-se do benefício de diliação do prazo de pagamento do ICMS, previsto para as operações próprias, para se debitar do diferencial de alíquotas, quando da apuração do saldo devedor mensal do imposto amparado pelo aludido benefício fiscal do DESENVOLVE, pois tais produtos adquiridos de terceiros e destinados ao ativo fixo do estabelecimento, mesmo concorrendo, direta e indiretamente, para o ciclo de produção e comercialização dos seus produtos, não se incluem como “*operações próprias*” e, como tal, não podem se inserir no saldo devedor mensal do ICMS a ter seu prazo de pagamento dilatado, pois não satisfazem os requisitos à regular fruição do benefício fiscal.”

Diante disto, resta patente o acerto da Fiscalização quando considera que o benefício concedido ao autuado alcança, exclusivamente, o valor do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE e refaz os cálculos excluindo as operações não beneficiadas pelo programa DESENVOLVE, conforme explicitado detalhadamente na Informação Fiscal prestada pelo autuante, cuja ciência foi dada ao autuado, conforme diligência solicitada por esta 1ª JJF.

Observo que os demonstrativos elaborados pelo autuante são bastante elucidativos, deixando claro que as diferenças apontadas efetivamente existiram, tendo decorrido de erro incorrido pelo

contribuinte ao apurar os valores do imposto alcançados pelo benefício da dilação do prazo de recolhimento.

Noto que o autuante utilizou as disposições da Instrução Normativa n. 27/2009, no intuito de identificar e apurar os valores efetivamente alcançados pelo Programa DESENVOLVE, contudo, a autuação foi fundamentada na Lei n. 7.980/2001 e no Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002. Ou seja, o autuante não trouxe qualquer inovação à legislação relacionada ao Programa DESENVOLVE, mesmo porque a Instrução Normativa não tem essa atribuição, se prestando tão somente a trazer esclarecimentos aos contribuintes e à própria Fiscalização a respeito de pontos específicos da legislação tributária estadual, que, entretanto, já se encontravam em vigor antes do momento da ocorrência dos fatos geradores que ensejaram o presente lançamento, no caso, no exercício de 2005. Cabe acrescentar que as disposições contidas na referida Instrução Normativa, a exemplo da citação a “*saídas de produtos de fabricação própria não vinculado ao projeto aprovado*”, já se encontravam previstas no art. 3º do Decreto 8.205/02, que regulamentou a Lei nº 7.980/01.

Desta forma, não resta dúvida que o autuante agiu acertadamente ao excluir os valores não alcançados pelo Programa DESENVOLVE, inclusive utilizando os itens identificados na mencionada Instrução Normativa 27/2009, mantendo os valores que constam no Demonstrativo do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, conforme minuciosamente apresentado na informação fiscal, na qual descreve todas as parcelas, identificando cada uma pelo mês, valor, folhas, a exemplo, de venda de mercadorias para outros Estados, adquiridas ou recebidas de terceiros, código fiscal de apuração e de prestação 6.102; materiais para uso e consumo para outro Estado, código fiscal de apuração e de prestação 6.550; débitos de diferença de alíquotas, referente à aquisição de material de consumo; valores relativos a estorno de créditos não vinculados a atividade industrial da empresa incentivada; falta de exclusão de créditos fiscais não vinculados ao projeto.

Quanto à alegação defensiva de que o ICMS não incide nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, saliento que existe previsão na legislação do ICMS do Estado da Bahia, no sentido de que tais operações são tributadas normalmente, no caso, o art. 2º, inciso I, do RICMS-BA, que estabelece que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular, portanto, não sendo aplicáveis as decisões do STJ e STF suscitadas pelo autuado.

Dante do exposto, considero integralmente subsistente infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206907.0015/10-2, lavrado contra **RIGESA DA BAHIA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 201.128,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR